

62017CC0016

JULIANE KOKOTT

FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2018. május 3. (1)

C-16/17. sz. ügy

TGE Gas Engineering GmbH – Sucursal em Portugal

kontra

Autoridade Tributária e Aduaneira

(a Tribunal Arbitral Tributario [Centro de Arbitragem Administrativa] [adóügyi választottbíróság {közigazgatási választottbírósági központ}, Portugália] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal iránti kérelem – Hozzáadottértékadó-jog – Az előzetesen felszámított adó levonása – A szolgáltatásnyújtás fogalma – Társaság vállalkozói tevékenysége általános költségeinek áthárítása a társasági tagokra”

I. Bevezetés

1.

Ismert jelenség, hogy valamely társaság és társasági tagjai között nem csak tagsági jogviszony keretében adhatók át szolgáltatások, hanem attól független, önálló jogviszony alapján is.

2.

E jelenségnek a hozzáadottértékadó-rendszerre gyakorolt hatásaival a Bíróság már néhány alkalommal foglalkozott. (2)

3.

A jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem alkalmat nyújt a Bíróságnak az adólevonási jogot érintő következmények tisztázására abban az esetben, amikor vállalkozások egyesülése hárítja át általános költségeit a tagjaira.

II. Jogi háttér

A. Uniós jog

4.

Az ügy uniós jogi háttere a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-ai 2006/112/EK tanácsi irányelv (3) (a továbbiakban: héairányelv). Ezen irányelv 167. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési

kötelezettsége keletkezik.”

5.

A héairányelv 168. cikke el?írja:

„Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetend? adó összegéb?l levonni a következ? összegeket:

a)

a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítend? termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetend? vagy megfizetett HÉA?;

[...]”

6.

A héairányelv 44. cikkének els? mondata a 2010. január 1?je óta hatályos változatában megállapítja, hogy az adóalany részére nyújtott szolgáltatás teljesítési helye a gazdasági tevékenységének székhelye. Ha ellenben a szolgáltatást az adóalany állandó telephelye részére nyújtják, a héairányelv 44. cikkének második mondata szerint a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az állandó telephely.

7.

Az e rendelkezésre vonatkozó végrehajtási intézkedéseket a 2011. július 1?je óta hatályos, a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló 2006/112/EK irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról szóló, 2011. március 15?i 282/2011/EU tanácsi végrehajtási rendelet (4) tartalmazza. A 10. cikke közelebbr?l meghatározza a gazdasági tevékenység székhelyének fogalmát, a 11. cikke az állandó telephely fogalmát.

B. Nemzeti jog

8.

A héairányelv hivatkozott rendelkezéseinek el?írásait a portugál jogalkotó átültette.

9.

A Regime do Registo Nacional de Pessoas Coletivas (a jogi személyek cégjegyzékér?l szóló törvény; a továbbiakban: RNPC törvény), szabályozza a jogi személyek bejegyzését a Registo Nacional de Pessoas Colectivasba (jogi személyek cégjegyzéke; a továbbiakban: RNPC).

10.

Az RNPC törvény 4. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontja szerint ez a cégjegyzék mind a portugál vagy külföldi illet?ség? jogi személyekre, mind az olyan nemzetközi jogi vagy külföldi illet?ség? jogi személyek képviseleteire vonatkozó bejegyzéseket tartalmazza, amelyek szokásosan Portugáliában végzik tevékenységüket.

11.

Az RNPC törvény 13. cikke el?írja, hogy az RNPC-be bejegyzett valamennyi jogi személy

Número de Identificação de Pessoa Coletivát (jogi személyek azonosítószáma; a továbbiakban: NIPC-azonosító) kap, és szabályozza megadásának részleteit.

III. A tényállás és az alapeljárás

12.

A TGE Gas Engineering GmbH (a továbbiakban: TGE Bonn) bonni székhelyű német jogi személy. 2009. március 3-án Portugáliában egyedi ügylet (társaságban való részesedésszerzés) végrehajtása céljából külföldi illetőségű, állandó telephellyel nem rendelkező vállalkozásként a 980410878 NIPC-azonosítót kapta.

13.

Az alapeljárás kérelmezője a TGE Bonn „TGE Gas Engineering GmbH – Sucursal em Portugal” cégnevű portugál leányvállalata (a továbbiakban: TGE Portugal). 2009. április 7-én külföldi illetőségű, Portugáliában állandó telephellyel rendelkező vállalkozásként a 980412463 NIPC-azonosítót kapta.

14.

A TGE Bonn 2009. április 17-én a Somague Engenharia SA-val (a továbbiakban: Somague) gazdasági egyesülést hozott létre (Agrupamento Complementar de Empresas) „Projetos de Expansão do Terminal de GNL de Sines, ACE” cégnévvel (a továbbiakban: egyesülés).

15.

A társasági szerződés a Somague számára 85%-ban, és a TGE Bonn számára 15%-ban állapítja meg a társasági tagok gazdasági egyesüléshez történő hozzájárulását. Ettől eltérően az egyesülés egyik belső megállapodása rögzíti, hogy a TGE Bonnt 64,29%-ban és a Somague-t 35,71%-ban illetik az egyesülés eredményei, illetve ilyen arányban viselik annak költségeit.

16.

Az egyesülés létrehozásakor a TGE Bonn azt a 980410878 NIPC-azonosítót használta, amelyet külföldi illetőségű, állandó telephellyel nem rendelkező vállalkozásként kapott, nem pedig a TGE Portugal NIPC-azonosítóját.

17.

Maga az egyesülés a Redes Energéticas Nacionais (a továbbiakban: REN) portugál villamosenergia-társaság szerződéses partnere, és ez utóbbi részére kivitelezte egy földgáz-cseppfolyósító terminál, a sinesi terminál bővítésének projektjét.

18.

Az egyesülés 2009. május 4-én alvállalkozói szerződést kötött a TGE Portugallal. Hasonló szerződés állt fenn ugyancsak a Somague-val.

19.

E szerződések alapján a TGE Portugal és a Somague az egyesülés alvállalkozójaként termékértékesítést végzett és szolgáltatásokat nyújtott. Az egyesülés és a TGE Portugal közötti alvállalkozói szerződés szabályozásának („Full back-to-back general principle”) megfelelően az egyesülés a REN-nek mint megrendelőnek számlázta ki e termékértékesítések összességét és

minden egyéb szolgáltatást, amelyet a TGE Portugal nyújtott a számára.

20.

Az egyesülés a saját gazdasági tevékenysége tekintetében keletkezett költségeket 64,29%-ban azon NIPC-azonosító használatával számlázta ki a TGE Portugalnak, amelyet a TGE Portugal kapott. A Somague-nek az egyesülés a költségek 35,71%-át számlázta ki. A kiszámlázás kizárólag arra szolgált, hogy a társasági tagokra hárítsák át az egyesülés költségeit. Ennek megfelelően a költségeket a társasági tagok közötti, az egyesülés kötelezettségeinek viselésére irányuló belső megállapodásnak megfelelően osztották fel. Utóbbi mégis kimutatta a számlákon a héát és befizette a portugál adóhatóságnak, amit az adóhatóság sohasem kifogásolt.

21.

A TGE Portugal ezt követően az e számlákon feltüntetett héára vonatkozó adólevonással élt.

22.

A TGE Portugalnak a 2009-es, 2010-es és 2011-es adózási időszakra vonatkozóan, az Autoridade Tributária e Aduaneira (adó- és vámhatóság; a továbbiakban: ATA) általi adóellenőrzése keretében adóellenőrzési jegyzőkönyv készült. Ebben az ATA megállapította, hogy a különböző NPIC-azonosítók alapján eltérő jogalanyokként kellene kezelni a TGE Portugal és a TGE Bonnt. Mivel a TGE Bonn az egyesülés társasági tagja, a TGE Portugal viszont nem, az egyesülés jogszerűen számlázta ki a költségeit a TGE Portugalnak. A TGE általi adólevonás e költségek vonatkozásában jogszerű volt.

23.

E megállapítások alapján az ATA héát és kompenzációs kamatokat megállapító végzéseket hozott a TGE Portugallal szemben. Ezek ellen a TGE Portugal 2014. március 28-án kifogást nyújtott be a 2010-es és 2011-es adózási időszakra vonatkozóan, amelyet az ATA elutasított.

24.

2014. szeptember 19-én a TGE Portugal fellebbezést nyújtott be a kifogás elutasítása ellen, amelyet a számára 2015. szeptember 25-én kézbesített végzéssel ismét elutasítottak.

25.

2015. december 22-én a TGE Portugal ez ellen választottbíróági keresetet nyújtott be az elterjesztő bírósághoz.

IV. Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem és a Bíróság eltti eljárás

26.

A 2017. január 16-én érkezett, 2016. június 29-i választottbíróági végzéssel a Tribunal Arbitral Tributário (adóügyi választottbíróóság, Portugália) az EUMSZ 267. cikk alapján elzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

Úgy kell-e értelmezni a héairányelv (2006/112 irányelv) 44., 45. cikkét, 132. cikke (1) bekezdésének f) pontját, 167., 168., 169., 178., 179. cikkét, 192. cikkének a) pontját, 193., 194. és 196. cikkét, illetve a 282/2011/EU végrehajtási rendelet 10. és 11. cikkét, valamint az adósemlegesség elvét, hogy azokkal ellentétes az, hogy a portugál adóhatóság megtagadja a

héalevonás jogát egy német társaság leányvállalatától egy olyan helyzetben, amikor:

–

a német társaság Portugáliában adóazonosító számot kapott egy egyedi ügylet megvalósítása, egészen pontosan „társaságban való részesedésszerzés” érdekében, amely szám egy külföldi illetőségű, állandó telephellyel nem rendelkező szervezetet jelöl;

–

később Portugáliában bejegyezték az említett német társaság leányvállalatát, amely saját adónyilvántartási számot kapott e társaság állandó telephelyeként;

–

később a német társaság az első adónyilvántartási számot használva gazdasági egyesülés (Agrupamento Complementar de Empresas – ACE) létrehozására irányuló szerződést kötött egy másik vállalattal Portugáliában egy építési beruházásra vonatkozó szerződés teljesítése céljából;

–

később a leányvállalat a saját adónyilvántartási számát használva a leányvállalat és a gazdasági egyesülés közötti kölcsönös szolgáltatások teljesítésére irányuló alvállalkozói szerződést kötött a gazdasági egyesüléssel, és ez utóbbinak a szerződés szerinti arányban kellett a felmerülő költségeket kiszámláznia az alvállalkozók felé;

–

a terhelési értesítésekben, amelyeket a költségeknek a leányvállalat felé történő kiszámlázása érdekében bocsátott ki, a gazdasági egyesülés e leányvállalat adóazonosító számát jelölte meg, és felszámította a héát;

–

a leányvállalat a terhelési értesítésekben felszámított héát levonta;

–

a gazdasági egyesülés ügyleit (az alvállalkozói szerződésen keresztül) a leányvállalat és a gazdasági egyesülésben részt vevő másik vállalat ügyletei képezik, utóbbiak pedig a gazdasági egyesülésnek az általa a beruházónak számlázott teljes bevétellel azonos összeget számláztak ki?

27.

A Bíróság információkérésére a kérdést elterjesztő bíróság – ugyanúgy, mint az alapeljárás kérelmezője – kiegészítően kifejtette, hogy az egyesülés számláinak kizárólag az volt a céljuk, hogy a társasági tagokra hárítsák át az egyesülés gazdasági tevékenységének általános költségeit.

28.

A Bíróság előtti eljárásban a TGE Portugal, a Portugál Köztársaság és az Európai Bizottság terjesztett elő írásbeli észrevételeket és vett részt a 2018. március 19-i tárgyaláson.

V. Jogi értékelés

A. A kérdést elterjeszt? bíróságnak az elzetes döntéshozatal iránti kérelem elterjesztésére vonatkozó jogosultságáról

29.

Ahogy a Bíróság már megállapította, a Tribunal Arbitral Tributário (adóügyi választottbíróság) az EUMSZ 267. cikk szerinti tagállami bíróságnak kell tekinteni, és ezért jogosult elzetes döntéshozatal céljából a Bírósághoz fordulni. (5)

B. Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés értelmezése

30.

Kérdésében a kérdést elterjeszt? bíróság azokra a különböz? NIPC-azonosítókra hivatkozik, amelyeket a TGE Bonn és a TGE Portugal kapott és az egyesüléssel összefüggésben használt, nevezetesen a TGE Bonn NIPC-azonosítójára az egyesülés létrehozására irányuló szerződés megkötésekor, valamint a TGE Portugal NIPC-azonosítójára az alvállalkozói szerződésnek az egyesüléssel való megkötésekor.

31.

A kérdést elterjeszt? bíróság kérdése azonban lényegében annak tisztázására irányul, hogy jogosult-e adólevonásra a TGE Bonn vagy a TGE Portugal, ha az egyesülés a héa kimutatásával a TGE Portugalnak számlázza ki az általános költségeit. Ennyiben a kérdést elterjeszt? bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy a jelen ügghöz hasonló esetben fennállnak-e az adólevonás feltételei.

C. Adólevonási jog

32.

Az adólevonási jog feltételeit a héairányelv 168. cikkének a) pontja sorolja fel: az elz? adóköteles tevékenység alapján fizetend? vagy megfizetett elzetesen felszámított adó levonására jogosult, aki maga is adóalany, és másik adóalanytól olyan termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást vett igénybe, amelyet saját gazdasági tevékenységeinek céljaira használ fel.

33.

A jelen ügyben az egyesülés vitathatatlanul azt a héát fizette be, amelyet a TGE Portugalnak számlázott ki. Ugyancsak vitathatatlan, hogy az egyesülés f?szabály szerint adóköteles a héairányelv értelmében.

34.

Tisztázandó azonban, hogy a TGE Portugal olyan szolgáltatásnyújtás igénybevev?je-e, amellyel a költségek fizetése áll szemben.

1. Adóalany mint a szolgáltatásnyújtás igénybevev?je

35.

A héairányelv 168. cikke szerint az adólevonáshoz való jog csak adóalanyt illet meg. A

szolgáltatásnyújtás igénybevevőjének ezért az irányelv szerinti adóalanynak kell lennie.

36.

A héairányelv 9. cikke (1) bekezdése első albekezdésének rendelkezése szerint adóalany az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet önállóan végez.

37.

Valamely társaságnak a más tagállambeli leányvállalatához való viszonya tekintetében a Bíróság már megállapította, hogy a leányvállalat nem végez független gazdasági tevékenységet, mert nem maga viseli a gazdasági tevékenységéből eredő gazdasági kockázatot, különösképpen, mert nem rendelkezik dotációs tőkével. (6) Ellenkezőleg, a gazdasági kockázatot kizárólag az a társaság viseli, amelynek ez előbbi a leányvállalata.

38.

Akkor is, ha az adóalany uniós jogi fogalmát önállóan és egységesen kell értelmezni, (7) és ezért nemcsak természetes és jogi személyeket foglal magában, hanem jogi személyiség nélküli egységeket is, (8) valamely társaság és másik tagállambeli leányvállalata esetében egy és ugyanazon jogi egységről van szó, amelyen belül nem létezik két független adóalany. (9)

39.

E mérce alapján a TGE Bonn és a TGE Portugal egy adóalany (a továbbiakban: TGE) a héairányelv értelmében.

40.

E következtetésen az sem változtat, hogy a TGE Bonn és a TGE Portugal különbözni NIPC-azonosítóval rendelkezik, és az egyesülés létrehozásakor a TGE Bonn NIPC-azonosítóját, a költségelosztásra vonatkozó kiszámlázáshoz viszont a TGE Portugal NIPC-azonosítóját használták.

2. Szolgáltatásnyújtás fennállása

41.

A héairányelv 168. cikkének a) pontja megköveteli, hogy a szolgáltatást (a héairányelv 14. cikke értelmében termékértékesítés vagy 24. cikkének (1) bekezdése értelmében szolgáltatásnyújtás) adólevonásra jogosult adóalany részére nyújtsák.

42.

A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint valamely szolgáltatás kizárólag akkor tartozik a héra alá, ha annak nyújtója és igénybevevője között olyan jogviszony áll fenn, amelynek keretében kölcsönös teljesítésekre kerül sor úgy, hogy a szolgáltatásnyújtó által kapott juttatás képezi a szolgáltatást igénybe vevő számára nyújtott szolgáltatás tényleges ellenértékét. (10)

43.

Eszerint valamely szolgáltatásnyújtás adóalapját a nyújtott szolgáltatásért kapott ellenérték képezi, aminek következtében csak akkor adóztatható a szolgáltatásnyújtás, ha közvetlen kapcsolat van a nyújtott szolgáltatás és a kapott ellenérték között. (11)

44.

A jelen ügyben tehát az egyesülésnek olyan konkrét szolgáltatást kellett volna nyújtania, amelynek igénybevevője a TGE. Csupán ebben az esetben képeznék az egyesülés által a TGE-nek kiszámlázott és a TGE által megfizetett összegek az olyan szolgáltatásnyújtás ellenértékét, amelyre ténylegesen hía fizetendő?

45.

Ahogy azonban azt a kérdést elterjesztő bíróság és az alapeljárás kérelmezője a Bíróság információkérésére adott válaszában kifejtette, a mindenkori összegek esetében az egyesülés gazdasági tevékenységének általános költségeiről van szó. A számláknak kizárólag az volt a céljuk, hogy e költségeket a TGE-re mint társasági tagra hárítsák át. Az összegeket nem az egyesülés által a TGE-nek nyújtott ellenszolgáltatásért fizették meg, és ezért nem is volt ellenértékjellegük.

46.

Következésképpen abból kell kiindulni, hogy a jelen ügyben nem nyújtottak konkrét szolgáltatást az adóalany részére. Ehelyett a TGE-nek kiszámlázott és az általa kifizetett összegek esetében az egyesülés általános költségeinek társasági tagokra való áthárításáról van szó, amely a társasági tagok nyereség- és veszteségviselési kötelezettsége alapján történik, nem pedig konkrét tevékenység ellenértékéről.

47.

Ezt a következtetés megerősíti a Bíróság Cibo Participations ítélete. Ebben az ügyben a Bíróság úgy határozott, hogy az osztalékfizetés nem szolgáltatásnyújtás ellenértéke, hanem csak részesedéstulajdonlás, és így módon a társasági tagi pozíció pusztán következménye. Különösen az osztalékfizetés fősabály szerint felosztható nyereséget feltételez, és így módon a társaság hozammérlegéről függ. (12) A jelen ügyben nem osztalékot, tehát nyereségrészesedést fizet az egyesülés a társasági tagoknak. Épp ellenkezőleg, ez utóbbiak fizetnek valamely összeget az egyesülésnek. Ahogy azonban már az adóhatóság kifejtette az alapügyben, az egyesülés vállalkozói tevékenységének általános költségeiről van szó. Ez a költségviselés végső soron a Cibo Participations ügy osztalékfizetésének tükörképeként alakul: az egyesülés által kiszámlázott összeg nagysága az egyesülés bevételeitől függ ugyanúgy, mint az osztalékfizetés nagysága függött azoknak a társaságoknak a bevételeitől, amelyekben részesedése volt a Cibo Participationsnek. A társasági tag társasági tagi pozíciója alapján nemcsak nyereségrészesedésre jogosult, hanem a jelen ügyben a felmerült költségek fedezésére is köteles. Míg a Cibo Participations ügy a nyereségben való részesedésre vonatkozott, a jelen ügyben a felmerült költségek fedezéséről van szó. Mindkét ügyben a társasági tagi pozíció következménye az eszközölt kifizetés, és ezért nem jelenti szolgáltatásnyújtás ellenértékét.

48.

Az ellenérték hiánya különbözteti meg a jelen ügyet attól az esettől, amely a Heerma ítélet alapjául szolgált. Abban az ügyben egy polgári jogi társaság társasági tagja telket adott bérbe a társaságnak, amiért a társaság olyan bérleti díjat fizetett részére, amely független volt a társaság nyereségében és veszteségében való részesedésétől. A Bíróság ebben az ügyben úgy határozott, hogy a telek bérbeadása héaköteles szolgáltatást jelent, mert az ellenszolgáltatás konkrét ellenértékben volt jelen. (13)

49.

Végül az egyesületi tagok tagdíjával sem lehet összehasonlítani a jelen ügy körülményeit. A Bíróság ugyan a Kennemer Golf ítéletben megállapította, hogy a tagdíj abban az esetben jelenti a héa adóalapját, ha a tagdíj az egyesület vagyontárgyai használata lehetőségének az ellenértékét képezi. (14) Mert egyrészt a tagdíjfizetési kötelezettség nem közvetlenül abból következik, hogy az egyesület nyereséget ér el vagy veszteség éri, hanem az egyesület alapszabályalkotási autonómiáján alapul. Ezen túlmenően a hivatkozott ügyben szereplő díj a tagok konkrét használati jogosultságára vonatkozott az egyesület sportlétesítményei tekintetében. A jelen ügyben a TGE-nek kiszámlázott és az általa kifizetett összegek nagysága ellenben kizárólag az egyesülés gazdasági eredményétől függ. Másrészt az egyesülés a TGE számára nem a vagyontárgyai használatának lehetőségét biztosítja és számláz ki erre vonatkozóan ellenértéket. Ellenkezőleg, ez a kiszámlázott összeg a TGE társasági tagi pozíciójának és az abból származó nyereség- és veszteségviselési kötelezettségének a következménye.

50.

A Bizottság tárgyaláson elhangzott érvelésével szemben nem áll fenn a szolgáltatásnyújtásra irányuló megbízás esete a héairányelv 28. cikkének értelmében. Az alapeljárás tárgya kizárólag azon költségek kiszámlázása, amelyek az egyesülés számára harmadik személyek termékértékesítései és szolgáltatásnyújtásai beszerzése vonatkozásában keletkeztek. A harmadik személyek e szolgáltatásait azonban magának az egyesülésnek nyújtották. Az egyesülés gazdasági tevékenységét szolgálták, és nem annak társasági tagjai részére történt továbbteljesítés. Ugyanis, ahogyan a kérdést előterjesztő bíróság nyomatékosan kifejtette, erre vonatkozóan hiányzik az egyesülésnek a társasági tagjai részére teljesített szolgáltatása. Így módon nem állnak fenn a héairányelv 28. cikkének feltételei (a szolgáltatások nyújtásakor).

51.

A semlegesség elvéből sem következik más egyéb.

52.

A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az adólevonási jog a közös héarendszer egyik alapelvét képezi, és arra szolgál, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól. (15)

53.

A közös héarendszer ezért valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet. Ennek feltétele azonban a szabály szerint az, hogy ezek a tevékenységek maguk is héakötelesek. (16)

54.

Mivel a mondottak alapján már a héairányelv 24. cikkének (1) bekezdése szerinti szolgáltatásnyújtás hiányzik, az egyesülésnek eleve nem kellett héát fizetnie vállalkozói tevékenysége azon általános költségeinek „további felszámításáért”, amelyeket társasági tagjaira hárított át. A héát tehát tévesen fizették be. Mivel az uniós jog nézőpontjából nem volt fizetendő adó, nincs helye a semlegesség elve alkalmazásának. Ez utóbbi a jelen ügyben éppen nem követeli meg, hogy a TGE-t az egyesülésnek fizetett összegeket terhelő héa alól mentesítsék, ha az adót uniós jogilag egyáltalán nem is kell megfizetni.

55.

Ezért meg kell állapítani, hogy az egyesülés nem nyújt olyan szolgáltatást a TGE-nek, amely megalapozná a TGE adólevonási jogát.

3. A teljesítés helye

56.

A kérdést előterjesztő bíróság a héairányelv szolgáltatásnyújtás teljesítési helyét meghatározó 44. és 45. cikkének értelmezését is kéri a Bíróságtól.

57.

A héairányelv 44. cikkének első mondata szerint az adóalany részére nyújtott szolgáltatás teljesítési helyének a szolgáltatás igénybevevője gazdasági tevékenységének a székhelye tekintendő. Az uniós jogalkotó ezt a kapcsoló elvet elsődlegesként választotta, mivel objektív, egyszeri és praktikus kritériumként nagy jogbiztonságot nyújt. (17)

58.

Ezzel szemben a szolgáltatás igénybevevője állandó telephelyének kapcsoló elve a héairányelv 44. cikkének második mondatában másodlagos, és az általános szabályra vonatkozó kivételt engedő előírás. (18)

59.

Akkor is, ha a Bíróság a Welmory ítéletben tisztázta e két kapcsoló elv viszonyát, ez természetesen mind a héairányelv 44. cikkének első mondata, mind a 44. cikkének második mondata szerint a szolgáltatásnyújtás adóalany általi igénybevételeétől függ.

60.

Mint fentebb megállapítottam, a jelen ügyben azonban hiányzik a szolgáltatásnyújtás. Szolgáltatásnyújtás létének hiányában ezért nem lehet meghatározni a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyét.

61.

A kérdést előterjesztő bíróság kérdését ezért ennyiben nem lehet megválaszolni.

VI. Véggövetkeztetések

62.

Mindezek alapján azt javaslom a Bíróságnak, hogy a Tribunal Arbitral Tributario – Centro de Arbitragem Administrativa (adóügyi választottbíróság [közigazgatási választottbírósági központ]) előzetes döntéshozatal iránti kérelmét a következőképpen válaszolja meg:

Úgy kell értelmezni a héairányelv 168. cikkét, hogy héaköteles termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás hiányában nem áll fenn adólevonási jog, ha valamely Agrupamento Complementar de Empresas (gazdasági egyesülés) egy külföldi illetőségű jogi személy társasági tagra hárítja át vállalkozói tevékenységének általános költségeit, még ha erre az összegre tévesen be is fizették a héát, és erről az összegről számlát állítottak ki a társasági tag belföldi

leányvállalatának.

(1) Eredeti nyelv: német.

(2) 2000. január 27?iHeerma ítélet (C?23/98, EU:C:2000:46); 2001. szeptember 27?iCibo Participations ítélet (C?16/00, EU:C:2001:495).

(3) HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítés: HL 2007. L 355., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.

(4) HL 2011. L 77., 1. o.

(5) 2014. június 12?iAscendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta ítélet (C?377/13, EU:C:2014:1754, 23–34. pont).

(6) 2006. március 23?iFCE Bank ítélet (C?210/04, EU:C:2006:196; 33–37. pont); 2014. szeptember 17?iSkandia America Corp. (USA), filial Sverige ítélet (C?7/13, EU:C:2014:2225, 25. és 26. pont).

(7) 2014. szeptember 17?iSkandia America Corp. (USA), filial Sverige ítélet (C?7/13, EU:C:2014:2225, 23. pont).

(8) 2000. január 27?iHeerma ítélet (C?23/98, EU:C:2000:46, 8. pont).

(9) Léger f?tanácsnok FCE Bank ügyre vonatkozó indítványa (C–210/04, EU:C:2005:582, 38. pont).

(10) 1994. március 3?iTolsma ítélet (C?16/93, EU:C:1994:80, 14. pont); 2002. március 21?iKennemer Golf ítélet (C?174/00, EU:C:2002:200, 39. pont); 2006. március 23?iFCE Bank (C?210/04, EU:C:2006:196, 34. pont); 2014. szeptember 17?iSkandia America Corp. (USA), filial Sverige ítélet (C?7/13, EU:C:2014:2225, 24. pont).

(11) 1994. március 3?iTolsma ítélet (C?16/93, EU:C:1994:80, 13. pont); 2002. március 21?iKennemer Golf ítélet (C?174/00, EU:C:2002:200, 39. pont).

(12) 2001. szeptember 27?iCibo Participations ítélet (C?16/00, EU:C:2001:495, 42. és 43. pont); ezalatt az osztalékfizetésnek a társaság gazdasági eredményét?l való függését értik.

(13) 2000. január 27?iHeerma ítélet (C?23/98, EU:C:2000:46, 13. és 19. pont).

(14) 2002. március 21?iKennemer Golf ítélet (C?174/00, EU:C:2002:200, 40. pont).

(15) 2001. szeptember 27?iCibo Participations ítélet (C?16/00, EU:C:2001:495, 27. pont); 2013. szeptember 12?iLe Crédit Lyonnais ítélet (C?388/11, EU:C:2013:541, 26. és 27. pont); 2016. szeptember 15?iBarlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ítélet (C?516/14, EU:C:2016:690, 37–39. pont).

(16) 2001. szeptember 27?iCibo Participations ítélet (C?16/00, EU:C:2001:495, 27. pont); 2013. szeptember 12?iLe Crédit Lyonnais ítélet (C?388/11, EU:C:2013:541, 27. pont); 2016. szeptember 15?iBarlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ítélet (C?516/14, EU:C:2016:690, 39. pont).

(17) 2014. október 16?iWelmory ítélet (C?605/12, EU:C:2014:2298, 53–55. pont).

(18) 2014. október 16?iWelmory ítélet (C?605/12, EU:C:2014:2298, 56. pont).